

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**A (IN)COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O EXERCÍCIO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA  
ATIVA PELOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI 11.107/2005**

**ERIC MEIRA MAGALHÃES**

**FLORIANÓPOLIS - SC**

**2017**

**ERIC MEIRA MAGALHÃES**

**A (IN)COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O EXERCÍCIO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA  
ATIVA PELOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI 11.107/2005**

**Trabalho de Conclusão de Curso** apresentado a banca examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito

**Orientador:** Carlos Araújo Leonetti, Dr.

**Coorientador:** Guilherme Trilha Philippi

**FLORIANÓPOLIS - SC**

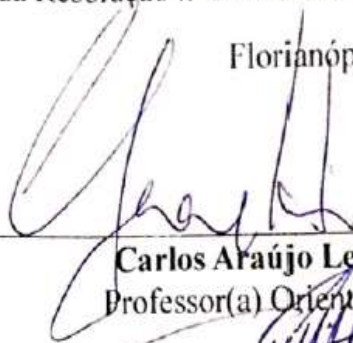
**2017**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**A (in)competência tributária e o exercício da capacidade tributária ativa dos consórcios públicos: uma análise da administração tributária à luz da lei 11.107/2005.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Eric Meira Magalhães**, defendido em **06/07/2017** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 7 (sete), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 6 de Julho de 2017

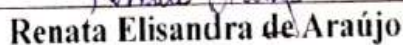


**Carlos Araújo Leonetti**  
Professor(a) Orientador(a)



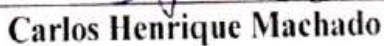
**GUILHERME TRILHA PHILIPPI**

Coodrientador(a)



**Renata Elisandra de Araújo**

Membro de Banca



**Carlos Henrique Machado**

Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina  
Centro de Ciências Jurídicas  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Eric Meira Magalhães**

RG:

CPF:

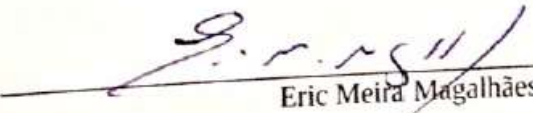
Matrícula: **11100232**

Título do TCC: **A (in)competência tributária e o exercício da capacidade tributária ativa dos consórcios públicos: uma análise da administração tributária à luz da lei 11.107/2005.**

Orientador(a): **Carlos Araújo Leonetti**

Eu, **Eric Meira Magalhães**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 6 de Julho de 2017

  
Eric Meira Magalhães

## RESUMO

O presente trabalho trata da (in)competência tributária e do exercício capacidade tributária ativa dos consórcios públicos e analisa a administração tributária a luz da Lei 11.107 de 2005, a Lei dos Consórcios. Embora a lei 11.107, de 6 de abril de 2005 fora publicada a 12 anos atrás, pouco se debateu a respeito das questões relativas a ordem tributária que envolvem os consórcios Públicos. Assim, com o intuito de dirimir eventuais dúvidas acerca da capacidade tributária ativa dos Consórcios Públicos, o objetivo do trabalho é analisar a capacidade tributária ativa dos Consórcios Públicos, demonstrando que embora não tenham a competência tributária para criar tributos, podem exercer a capacidade ativa para a cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, bem como executar leis, serviços e atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Discorreu-se, portanto, sobre o conceito de tributos e suas classificações, descrevendo de uma forma concisa e direta o significado de Competência Tributária, seus objetivos, princípios e características, discorrerá sobre as repartições da competência tributária e sobre os limites constitucionais no poder de tributar, bem como distinguirá a Competência Tributária de Capacidade Tributária Ativa. Apresentou-se apresentaremos desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira, analisaremos o instituto dos Consórcios Públicos a luz da Lei 11.107/05, discutindo o conceito de Consórcio Público, a sua natureza jurídica e características, o estudo da personalidade jurídica dos consórcios públicos e a diferenciação entre Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público e Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado. E, por fim, fez-se distinção entre taxa e tarifa (preço público) quanto à prestação de serviços públicos, analisará a capacidade tributária ativa dos consórcios públicos por meio do estudo da administração tributária exercida pelos consórcios públicos, discussão acerca dos conceitos de serviços públicos e reconhecimento dos mecanismos de obtenção de receitas dos Consórcios Públicos na prestação dos serviços públicos.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Competência Tributária. Capacidade Tributária Ativa. Consórcios Públicos

## SUMÁRIO

<b><u>INTRODUÇÃO</u></b> .....	7
<b><u>1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</u></b> .....	9
<b><u>1.1 Tributos</u></b> .....	9
<b><u>1.2 Conceitos de Competência Tributária e finalidades dos tributos</u></b> .....	11
<b><u>1.3 Repartição da Competência Tributária</u></b> .....	14
<b><u>1.4 Limites Constitucionais no Poder de Tributar</u></b> .....	16
<b><u>1.4.1 Princípios Constitucionais da Competência Tributária</u></b> .....	16
<b><u>1.4.1.1 Princípio da legalidade</u></b> .....	17
<b><u>1.4.1.2 Princípio da irretroatividade</u></b> .....	18
<b><u>1.4.1.3 Princípio da anterioridade genérica e nonagesimal</u></b> .....	18
<b><u>1.4.1.4 Princípio da isonomia (ou igualdade)</u></b> .....	20
<b><u>1.4.1.5 Princípio da capacidade contributiva</u></b> .....	21
<b><u>1.4.1.6 Princípio da vedação do confisco</u></b> .....	21
<b><u>1.4.1.7 Princípio da liberdade de tráfego</u></b> .....	22
<b><u>1.4.1.8 Princípio da transparência dos impostos</u></b> .....	22
<b><u>1.4.2 Princípios e regras específicos de determinados impostos</u></b> .....	22
<b><u>1.4.3 Imunidades tributárias</u></b> .....	23
<b><u>1.5 Características da Competência Tributária</u></b> .....	24
<b><u>1.6 Competência Tributária e Capacidade Tributária (Ativa)</u></b> .....	25
<b><u>2 CONSÓRCIOS PÚBLICOS</u></b> .....	32
<b><u>2.1 Desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira.</u></b> .....	32
<b><u>2.2 Conceito e natureza jurídica e características dos consórcios públicos a luz da Lei 11.107/05</u></b> .....	34
<b><u>2.3 A Personalidade jurídica dos consórcios públicos</u></b> .....	37
<b><u>2.3.1 Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público</u></b> .....	38
<b><u>2.3.2 Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado</u></b> .....	40
<b><u>2.4 Etapas necessárias a constituição dos Consórcios públicos</u></b> .....	41
<b><u>3. A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS</u></b> .....	45
<b><u>3.1. Distinções entre taxa e tarifa (preço público) quanto à prestação de serviços públicos e pelo exercício do poder de polícia</u></b> .....	45
<b><u>3.1.1. Taxa pelo poder de polícia</u></b> .....	46
<b><u>3.1.2. Taxa pela prestação de serviço</u></b> .....	47
<b><u>3.1.3. Tarifa ou preço público</u></b> .....	48

<b><u>3.2. A administração tributária exercida pelos consórcios públicos: definição e principais funções.....</u></b>	<b>49</b>
<b><u>3.3. Formas de obtenção de receitas pelos Consórcios Públicos na realização da prestação de serviços .....</u></b>	<b>51</b>
<b><u>3.3.1. Contrato de Programa.....</u></b>	<b>52</b>
<b><u>3.3.2. Contrato de operação pela prestação de serviço .....</u></b>	<b>52</b>
<b><u>3.3.3. Cobrança e arrecadação de tarifas ou outros preços públicos.....</u></b>	<b>53</b>
<b><u>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</u></b>	<b>54</b>
<b><u>REFERÊNCIAS .....</u></b>	<b>56</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da (in)competência tributária e do exercício capacidade tributária ativa dos consórcios públicos e analisa a administração tributária a luz da Lei 11.107 de 2005, a Lei dos Consórcios.

O estudo dessa temática é de significativa relevância, tendo em vista a relevância do tema na atual ordem tributária, a ponto de merecer uma pesquisa mais aprofundada, não apenas pela importância do tema, mas pelas divergências doutrinárias acerca do exercício da capacidade tributária ativa pelos consórcios públicos.

A indelegabilidade da competência tributária apresenta-se como uma importante característica da competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Já o exercício da capacidade tributária ativa pelos consórcios públicos foi pouco estudado e mesmo com o advento da Lei 11.107 de 06 de abril de 2005 ainda restam poucas certezas e muitas controvérsias.

Embora a lei 11.107, de 6 de abril de 2005 fora publicada a 12 anos atrás, pouco se debateu a respeito das questões relativas a ordem tributária que envolvem os consórcios Públicos. Desse modo o presente trabalho visa esclarecer algumas questões que não foram abordadas sobre o tema envolvendo Consórcios Públicos e tributos.

Por esta razão, a fim de dirimir eventuais dúvidas em relação ao exercício da capacidade tributária ativa pelos Consórcios Públicos, a proposta do trabalho é realizar um estudo sobre administração tributária exercida pelos Consórcios Públicos. Logo é necessário diferenciar competência tributária de capacidade tributária ativa, e analisar as possibilidades de arrecadação de receitas pelos Consórcios Públicos.

Ante o exposto, o objetivo do trabalho é analisar a capacidade tributária ativa dos Consórcios Públicos, demonstrando que embora não tenham a competência tributária para criar tributos, podem exercer a capacidade ativa para a cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, bem como executar leis, serviços e atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Para tanto, o primeiro capítulo analisará o conceito de tributos e suas classificações, descrevendo de uma forma concisa e direta o significado de Competência Tributária, seus objetivos, princípios e características, discorrerá sobre as repartições da competência



tributária e sobre os limites constitucionais no poder de tributar, bem como distinguirá a Competência Tributária de Capacidade Tributária (ativa).

Em continence, no segundo capítulo, apresentaremos desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira, analisaremos o instituto dos Consórcios Públicos a luz da Lei 11.107/05, discutindo o conceito de Consórcio Público, a sua natureza jurídica e características, o estudo da personalidade jurídica dos consórcios públicos e a diferenciação entre Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público e Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado.

Por derradeiro, no terceiro capítulo, será feita a distinção entre taxa e tarifa (preço público) quanto à prestação de serviços públicos, será feita a análise da capacidade tributária ativa dos consórcios públicos por meio do estudo da administração tributária exercida pelos consórcios públicos, discussão acerca dos conceitos de serviços públicos e reconhecimento dos mecanismos de obtenção de receitas dos Consórcios Públicos na prestação dos serviços públicos. Por fim, far-se-á uma sustentação sobre a possibilidade do exercício da capacidade tributária ativa dos consórcios públicos, analisando os aspectos constitucionais, bem como o disposto no Código Tributário Nacional e com enfoque especial a Lei 11.107/05, a Lei dos Consórcios Públicos.

## **1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

O presente capítulo tem o intuito analisar o conceito de tributos e suas classificações, descrever de uma forma concisa e direta o significado de Competência Tributária, seus objetivos, princípios e características, bem como distinguir a Competência Tributária de Capacidade Tributária (ativa), que será um passo fundamental para a compreensão do tema.

### **1.1 Tributos**

A constituição de 1988, não conceitua tributo. Entretanto, leva em consideração implicitamente ao disciplinar o sistema tributário um conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do Código Tributária Nacional (CTN) como sendo:

Art. . 3º tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em Lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para MARTINS (2003, p.99), “tributo é uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária. Tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade”.

Dividem-se os tributos em federais, estaduais ou municipais, de acordo com o ente da Federação detentor da competência para sua instituição (União, Estados-membros ou Municípios). Com relação a essa classificação, cumpre registrar que as exações estaduais e municipais também são atribuídas ao Distrito Federal e, no caso dos Territórios Federais, à União (AMARO, 2012, p. 110).

Quando o critério é sua função precípua, podem os tributos ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais. Os primeiros consubstanciam-se naqueles cujo objetivo principal é a arrecadação de receitas para o Estado; os segundos, cujo mais importante objeto constitui a intervenção na esfera econômica, almejando-se resultado distinto da só arrecadação financeira; finalmente, os terceiros têm por objetivo precípua garantir a arrecadação de recursos para o financiamento de atividades não integrantes do rol de funções estatais próprias, mas que são exercidas pelo Estado por meio de determinadas entidades (MACHADO, 2010, p. 74).

Levando em conta os aspectos para a formação do fato gerador – se objetivos ou subjetivos – são os tributos ditos pessoais ou reais. AMARO (2012, p. 111) diferencia os da primeira categoria como aqueles cujo fato gerador depende de caracteres pessoais do contribuinte, a exemplo de sua renda. Os da segunda, por seu turno, não levam em consideração tais aspectos.

Há também uma classificação de fundo econômico, mas também com feitos jurídicos podem também ser classificados como indiretos ou diretos. Estes “são devidos, ‘de direito’, pelas mesmas pessoas que, ‘de fato’, suportam o ônus do tributo”, como se dá com o imposto de renda. Já aqueles, apesar de recolhidos por um “contribuinte de direito”, terminam por ser suportados por um “contribuinte de fato”, tal como ocorre com os impostos incidentes sobre o consumo (AMARO, 2012, p. 111).

Os tributos também podem ser classificados como fixos ou variáveis. Chamam-se fixos os tributos cujo montante independe da maior ou menor dimensão econômica do fato gerador. É, porém, variável o tributo que o montante varia de acordo com o maior ou menor valor da operação tributada AMARO (2012, p. 112).

AMARO (2012, p. 112) afirma ainda que “os tributos podem ser regressivos e progressivos. Denominam-se regressivos quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. E progressivo se a onerosidade relativa aumenta a razão direta do crescimento da renda”.

Há tributos seletivos e não seletivos, por sua vez, tem por objeto o fato de as alíquotas incidentes na operação levarem em conta, ou não, a essencialidade dos bens gravados. Nos tributos seletivos, as alíquotas irão oscilar conforme o bem seja mais ou menos essencial. Na primeira hipótese (maior essencialidade), é possível até mesmo sua não incidência. Em sentido contrário, tal fator não é tomado em consideração no caso dos tributos não seletivos (AMARO, 2012, p. 113)

Consoante onerem uma ou mais fases do processo de produção, os tributos são chamados de monofásicos ou plurifásicos. (AMARO, 2012, p. 113).

AMARO (2012, p. 113) classifica os tributos, quanto a técnica de aplicação dos tributos multifásicos, em cumulativos e não cumulativos. Os primeiros incidem em diversas fases da circulação do produto sem o cômputo ou o desconto da quantia que já recaiu sobre as fases precedentes, os segundos têm lugar fase por fase, com incidência tão só sobre o valor

agregado por ocasião da fase respectiva ou de modo unitário sobre o montante acumulado, com dedução da quantia que já afetou as etapas antecedentes.

Quanto a características do fato gerador, isto é, conforme este ocorra de acordo com a renda, a circulação ou o patrimônio, AMARO (2012, p 113) afirma que:

Os impostos gravam manifestações de riqueza (situações reveladoras de capacidade contributiva) tomadas em vários momentos: naquele em que a riqueza ingressa no patrimônio do beneficiário (imposto de renda), naquele em que a riqueza é gasta (impostos que oneram o consumo ou a circulação de riqueza), ou enquanto a riqueza permanece integrando o patrimônio do contribuinte (impostos sobre patrimônio).

Quando na vigência do anterior sistema tributário, o Código Tributário Nacional engendrou classificação, com base em critério análogo, discriminando em imposto sobre comércio exterior, (impostos de importação e exportação); incidentes sobre o patrimônio e a renda, dentre os quais são incluídos os impostos sobre bens imóveis e sua transmissão, bem como o imposto de renda; incidentes sobre a produção e a circulação (caso de IPI, ICM, IOF e ISS) e impostos ditos especiais, que compreendiam os impostos únicos e os impostos extraordinários de guerra AMARO (2012, p. 113-114). O autor ressalta que essa classificação precisa ser revista em face do atual sistema tributário e em função de reexame de suas próprias premissas.

Conforme destaca AMARO (2012, p. 114), sobre as classificações aqui apresentadas:

Devem ser vistas com cautela, mas não se pode ignorá-las, pois seu exame irá, frequentemente informar a aplicação dos princípios constitucionais tributários (como o da capacidade contributiva), além de se prestar à compreensão do regime jurídico constitucional de certos tributos[...]

## **1.2 Conceitos de Competência Tributária e finalidades dos tributos**

A competência tributária, de modo restrito, é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes políticos do Estado (União, governos estaduais, Municípios e Distrito Federal) da prerrogativa de instituir, modificar ou extinguir os tributos, em regra exercido pelo Poder Legislativo (art. 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, c.c o art. 97 do Código Tributário Nacional - CTN).

De acordo com AMARO (2014, p. 115) a competência tributária é a “aptidão para criar tributos”. A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos (CARVALHO, 2002, p. 211).

O Código Tributário Nacional trata do tema nos artigos 6º a 8º:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Desse modo, é possível concluir que o direito tributário brasileiro é eminentemente constitucional e provem os entes políticos de recursos necessários para exercer suas atribuições de maneira autônoma e, para que possam assim, atender os dispêndios imprescindíveis ao cumprimento de suas obrigações.

Em sentido mais amplo, a competência tributária compreende as competências legislativa, administrativa e judicante, ou seja, o poder de instituir, arrecadar, cobrar e fiscalizar o tributo. Todavia, conforme afirma SABBAG (2011, p 381-382), deve-se notar que a *competência tributária* como poder de *instituição* de tributo, não se confunde com a competência para *legislar* sobre Direito Tributário. Esta é genérica, aquela específica. Tal competência para legislar é denominada *competência concorrente* conforme o artigo 24, inciso I, da Constituição Federal, que versa o seguinte:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, decidiu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em ação direta de inconstitucionalidade, nos seguintes termos em relação à competência concorrente em matéria tributária.

ADIN. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. AS LEIS QUE DISPONHAM SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA NÃO SE INSEREM DENTRE AS DE INICIATIVA PRIVATIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. COMPETÊNCIA COMUM OU CONCORRENTE DOS PODERES EXECUTIVO E LEGISLATIVO MUNICIPAIS. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Caso em que é de ser julgada improcedente a ação de declaração de inconstitucionalidade da Lei n.º 3.941/07 do Município de Taquara, que dispõe sobre a concessão de isenção de IPTU para aposentados, inativos, pensionistas, deficientes físicos e mentais. Ocorre que as leis que disponham sobre matéria tributária não se inserem dentre as de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, a contrário sensu do art. 61, § 1º, inciso II, letra b, da Constituição Federal. Em se tratando de matéria tributária a competência para iniciar o processo legislativo é comum ou concorrente dos poderes executivo e legislativo municipais. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE, POR MAIORIA.<sup>1</sup>

No mesmo sentido a ADI nº 724/RS, da relatoria do MINISTRO CELSO DE MELLO, cuja ementada está assim redigida:

ADI - LEI Nº 7.999/85, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, COM A REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI Nº 9.535/92 - BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO - MATÉRIA DE INICIATIVA COMUM OU CONCORRENTE - REPERCUSSÃO NO ORÇAMENTO ESTADUAL - ALEGADA USURPAÇÃO DA CLÁUSULA DE INICIATIVA RESERVADA AO CHEFE DO PODER EXECUTIVO - AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA . - A Constituição de 1988 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário . - A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume e nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que - por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo - deve necessariamente derivar de norma constitucional explícita e inequívoca . - O ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara - especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo - ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado.<sup>2</sup>

A Constituição Federal de 1988 não prevê a iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo para o processo legislativo em matéria tributária, sendo, portanto, competência concorrente do Poder Executivo e do Poder Legislativo.

<sup>1</sup>Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 70022030340, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator Vencido: João Carlos Branco Cardoso, Redator para Acórdão: Marco Aurélio dos Santos Caminha Julgado em 04/05/2009

<sup>2</sup>STF - ADI: 724 RS, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 07/05/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 27-04-2001 PP-00056 EMENT VOL-02028-01 PP-00065)

### 1.3 Repartição da Competência Tributária

O poder de tributar é repartido entre diversas pessoas jurídicas de direito público, cabendo a cada uma que lhe é atribuída pela técnica de repartição presente na Constituição.

Não há consenso doutrinário sobre a forma pela qual podemos classificar ou repartir a competência tributária. Para uma análise meramente didática, faremos a análise da competência tributária em seis espécies: privativa, residual, extraordinária, comum, cumulativa e especial.

A *competência privativa*, conforme afirma AMARO (2012, p.117), é como se designa “a competência para criar *impostos* atribuída com *exclusividade* a este ou àquele ente político”. Ou seja, apenas um ente político pode criar determinado tributo, a exemplo do Imposto de Importação de competência privativa da União, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores competência privativa dos Estados e Distrito Federal e o Imposto Sobre Serviços e competência privativa dos Municípios.

A Constituição se preocupou em preservar a competência de cada ente federativo, de modo que um não invadisse a esfera de competência do outro quando criar o tributo. Sendo assim, se um dos entes políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro ente poderá tomar o seu lugar.

A competência *tributária ordinária*, privativa da União, está expressamente fixada no art. 153 da Constituição Federal<sup>3</sup> e tem como fundamento o critério da base econômica, já nos 154, inciso, I, também da CF<sup>4</sup>, define-se a *competência residual*, a qual surge da possibilidade dada pelo constituinte originário à União de instituir imposto diverso dos já existentes e previstos na Constituição, enquanto no inciso II, do art. 154, encontramos a *competência extraordinária* outorgada para instituir o imposto extraordinário de guerra (IEG),

Constituição Federal:

<sup>3</sup>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

<sup>4</sup>Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

por meio de lei ordinária, consoante, também com o artigo 76 do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>.

MUNHOZ (2014, p. 135), descreve ainda a *competência residual*, como sendo “a competência atribuída com exclusividade à União e refere-se aos impostos ainda inexistentes, que podem ser instituídos sobre situações não previstas inicialmente. Caso surja a possibilidade de criação de novos impostos não previstos inicialmente, os mesmos serão de competência da União”.

A *competência comum* refere-se a dois tributos específicos: às taxas<sup>6</sup> (art. 77, do CTN) e às contribuições de melhoria<sup>7</sup> (art. 81, do CTN). Todos os entes da Federação poderão instituir, dentro das suas atribuições, os citados tributos, conforme prevê o artigo 145, incisos II e III, da CF<sup>8</sup>.

A *competência cumulativa* está relacionada ao poder da União de instituir nos Territórios Federais os impostos estaduais e, ainda, se os Territórios não forem divididos em Municípios, os impostos municipais. Aplica-se também à competência do Distrito Federal de instituir os impostos municipais, já que não pode ser dividido em municípios (art.32, caput e § 1º, da CF<sup>9</sup>).

Já *competência especial*, inserta nos arts. 148, 149 e 149-A, da CF, é conceituada como o poder conferido à União para instituir o empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais (contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesses das categorias profissionais ou econômicas), bem como o poder conferido aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Código Tributário Nacional:

<sup>5</sup>Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

<sup>6</sup>Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>7</sup>Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Constituição Federal

<sup>8</sup>Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>9</sup> Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição .

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.



## 1.4 Limites Constitucionais no Poder de Tributar

A Constituição Federal exerce papel fundamental na determinação de balizadores, estabelecidos em consonância com os direitos e garantias individuais, os quais determinam princípios e normas que designam a competência tributária correspondente à chamada “limitações do poder de tributar”.

Conforme afirma AMARO (2012, p.128), “a face mais visível do poder de tributar desdobra-se em *princípios constitucionais e nas imunidades tributárias*”. Matéria esta abordada em nossa Carta Magna no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, com o título “Das Limitações do Poder de Tributar” (arts. 150 a 152). Desse modo, podemos afirmar que o poder de tributar não é absoluto e deve observar as limitações constitucionais tributárias, também chamadas de “competência tributária negativa”.

### 1.4.1 Princípios Constitucionais da Competência Tributária

O estudo dos princípios constitucionais tributários tem o intuito de compreender de que forma se dá a concretização do *valor* da justiça, ou seja, de que forma o *feixe de princípios*, conforme diz AMARO (2006, p. 110), se constituirá em *norma* e como a aplicação da *norma* aos  *fatos* concretizará de forma plena o *valor*.

Muitos princípios constitucionais como, por exemplo, o princípio da anterioridade, atingem um grau quase que exaustivo de normatividade, trata-se de uma regra que deve ser seguida para que se possa chegar a resolução do problema, não são, portanto, meros enunciados gerais. Sendo assim, fica mais fácil determinar a sua concretude.

Já outros apresentam apenas o “princípio” do caminho a ser trilhado, mas não se sabe aonde esse caminho pode levar e nem mesmo as dificuldades que serão encontradas no meio do percurso, por exemplo, o princípio da igualdade, o da capacidade contributiva, o da vedação do confisco, etc.

Trataremos de analisar os princípios tributários de acordo com a classificação mais usual, abordando de maneira objetiva cada princípio, proporcionando o devido conhecimento sobre o tema. Porém, vamos nos ater a parte geral de cada princípio, não entrando em questões específicas, as quais não conseguiríamos exaurir no presente estudo. Discorreremos sobre a) Princípio da legalidade e tipicidade; b) Princípio da irretroatividade; c) Princípio da anterioridade; d) Princípio da isonomia (ou igualdade); e) Princípio da capacidade contributiva; f) Princípio da vedação do confisco; g) Princípio da liberdade de tráfego; h)

Princípio da transparência dos impostos; i) Princípios e regras específicos de determinados impostos; e por fim trataremos das Imunidades tributárias.

#### 1.4.1.1 Princípio da legalidade

O enunciado fundamental que rege o exame dos princípios constitucionais tributários é o da *legalidade da tributação* (*nullum tributum sine lege*). O inciso I do art.150 da Constituição Federal de 1988, estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

De acordo com as lições de AMARO (2012, p.134), o princípio da legalidade remonta a séculos passados, tendo sido consagrado na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra. Nesse período os barões impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*).

Nesse contexto, AMARO (2012 p.134) afirma que:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, a vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários a identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem a autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "4" irá ou não pagar tributo. em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Conclui-se que a legalidade tributária não se restringe a mera autorização legislativa, porquanto deve cumprir diversos aspectos, os quais devem ser definidos em Lei, ou melhor, *a reserva absoluta de lei*.

O Código Tributário Nacional (CTN), também reforça o princípio da legalidade, afirmando em seu artigo 3º que:

Art. 3: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como regra, para se criar tributo é exigido pela Constituição Federal *lei ordinária*, com exceção, para alguns tributos, os quais podem ser criados pela União, no exercício da chamada competência residual (art.154 da CF), por meio de *lei complementar*.

#### 1.4.1.2 Princípio da irretroatividade

De maneira geral, a eficácia de lei projeta efeitos *ex nunc*. Porém, há situações expressas, em que a lei pode se reportar a fatos pretéritos, dando-lhe efeitos jurídicos ou alterando seus efeitos jurídicos, em decorrência da aplicação da lei(nova) a fatos ocorridos, na vigência de lei anterior.

A Constituição Federal determina em seu artigo 5º, inciso XXXVI, que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada e no mesmo artigo, no inciso XXXIX, afirma que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal (*nullum crimen nulla poena sine lege*). Entende-se assim que, obedecidas as restrições, a lei pode voltar-se para o passado se o disser expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei (lei de anistia ou remissão); se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro (AMARO, 2012, p.141).

Em matéria tributária, a Constituição Federal (art. 150, III, “a”) veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Na visão de AMARO (2012, p.141), o artigo 150, inciso III, “a”, da CF, a exemplo do contido no artigo 5º, XXXVI, do mesmo diploma, se dirige tanto ao *aplicador da lei* quanto ao *legislador*, vedando a edição de regra para tributar fato pretérito ou majorar tributo.

#### 1.4.1.3 Princípio da anterioridade genérica e nonagesimal

É o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei. Assim sendo, um tributo só poderá ser cobrado pelo Fisco no ano seguinte àquele em que a lei que o criou fora promulgada. Sua base legal é a Constituição Federal, em seu art. 150, II, “b”, ou seja, se a lei for divulgada hoje só pode ser exercida no ano seguinte. Essa modalidade de anterioridade é denominada *anterioridade genérica*, porquanto aplicável aos tributos em geral, ou ao exercício, porque atrelada à noção de exercício financeiro (COSTA, 2009, p. 65).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939<sup>10</sup>, definiu que o princípio da anterioridade tributária, assim como o princípio tributário daimunidade tributária se configuram como garantias asseguradas aos contribuintes, direito fundamental do cidadão, e que, portanto, se revestem da qualidade de cláusula pétrea da Constituição, não podendo ser suprimida nem mesmo através de emenda constitucional.

O princípio da anterioridade da lei tributária representa um dos *direitos fundamentais* mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pelo texto constitucional, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado (SABBAG, 2011, p.93).

MACHADO (2006, p.59), alerta também sobre o *princípio da anterioridade nonagesimal* e afirma que:

A criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes.

O princípio tributário, da anterioridade nonagesimal ou da noventena é uma novidade no Sistema Tributário Nacional, introduzido que foi pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, em decorrência dos princípios da segurança jurídica e da não surpresa do contribuinte.

Antes da introdução do princípio da anterioridade nonagesimal, era comum o Governo Federal promover alterações nas alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados, utilizando-se de norma secundária, Decreto do Poder Executivo, que passava a vigor imediatamente, provocando enormes transtornos e prejuízos aos sujeitos passivos da obrigação tributária, especialmente aos industriais e importadores, em razão de não terem tempo de ajustar seus sistemas de escrituração fiscal para atender as novas exações tributárias decorrentes das modificações incorridas.

<sup>10</sup> O Relator, SYDNEY SANCHES, afirma no item 13 de seu relatório que “tendo em vista as considerações lançadas pela requerente, há que se deduzir que, houvesse ela se preocupado em fundamentar adequadamente o seu pedido, teria apontado a inobservância exatamente do inciso IV, acima transcrito. A emenda constitucional n 3/93, no que se refere ao IPMF não poderia subsistir por se tratar de emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. Em suma, o poder constituinte derivado que a editou não poderia, como fez, excluir a aplicação, ainda que transitoriamente (art. 150, III, “b” da CF), quer do direito ou da garantia de imunidade de impostos que gozam, quanto ao patrimônio, renda ou serviços, os partidos políticos e respectivas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CF)

Esse princípio não se aplica aos empréstimos compulsórios (art. 148, I, CF), aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, CF), exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, CF) e operações de crédito, câmbio e seguro, relativas a valores títulos ou mobiliários, bem como os impostos extraordinários (art. 154, II, CF) e às contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social (art. 195, CF).

#### 1.4.1.4 Princípio da isonomia (ou igualdade)

O princípio da isonomia é um princípio basilar do regime democrático e basicamente determina que se deve tratar com igualdade os iguais e com desigualdade os desiguais.

O princípio da isonomia tributária, encontrado na Constituição Federal, no seu artigo 150, inciso II, veda aos entes políticos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

**II-** instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

As diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos: generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização do tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação a isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (COSTA, 2009, p.56).

O princípio da isonomia constitui, ao lado de outros princípios tributários, uma vedação ao arbítrio do Estado, e, portanto, garantia assegurada ao indivíduo-contribuinte. Desse modo, é defino, também, como cláusula pétrea constitucional, não podendo ser abolido do ordenamento jurídico pátrio, nem mesmo por Emenda Constitucional.

#### 1.4.1.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está disposto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, cuja redação é a seguinte:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme as palavras de AMARO (2012, p.163) “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Depreende-se daí que o princípio da capacidade contributiva visa preservar a eficácia da lei, bem como preservar o contribuinte, buscando evitar a tributação excessiva.

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de impostos, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação (COSTA, 2009, p.74)

#### 1.4.1.6 Princípio da vedação do confisco

Este princípio constitucional, disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, prescreve que é vedado à utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impedindo assim o Estado que, com o pretexto de cobrar tributo, se aposses indevidamente de bens do contribuinte.

O princípio da vedação ao confisco representa uma coibição ao poder estatal, protegendo o povo de algum desejo do Estado de se apropriar do patrimônio, no todo ou em partes dos contribuintes, inclusive de seus rendimentos. Fato esse que comprometeria a existência digna e realização de necessidades básicas dos contribuintes devido à dificuldade de suportar o excesso na carga tributária.

Nas palavras de COSTA (2009, p.76):

[...] embora o tributo traduza uma absorção compulsória da propriedade primada pelo Estado, sem indenização, tal absorção há de ser sempre parcial. Desse modo, pode-se afirmar que o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada.

Surge então um problema: como será possível determinar até que ponto o tributo não terá o efeito de confisco e quando passará a tê-lo? Será preciso analisar caso a caso, levando em conta outros princípios como equidade e proporcionalidade, para que se atinja um equilíbrio e moderação na medida de quantificação dos tributos, atingindo assim, um Direito Tributário justo.

#### 1.4.1.7 Princípio da liberdade de tráfego

Preceitua a Constituição Federal no art. 150, V, que é vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. Podemos observar que o intuito do dispositivo é assegurar o direito de ir e vir dos indivíduos.

Bem lembra AMARO (2012, p.170) que o princípio não tem que ver com o *tráfego internacional*. Deve-se observar que a Constituição veda que o tributo onere, apenas, o tráfego interestadual e intermunicipal.

#### 1.4.1.8 Princípio da transparência dos impostos

Muitas vezes o contribuinte não percebe a carga tributária a qual está pagando, isso porque os impostos ditos indiretos já vêm disfarçados nos preços dos produtos adquiridos.

O art. 150, § 5º, quer justamente que o consumidor de bens e serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidiram sobre essas utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o princípio da informação – clara; correta e precisa – do consumidor (AMARO, 2012, p.172)

#### 1.4.2 Princípios e regras específicos de determinados impostos

Esclarece AMARO (2012, p.172) que alguns princípios têm seu perfil constitucional completado com a indicação de princípios que não se aplicam, como regra, à generalidade dos impostos.

Em síntese, temos o princípio da não cumulatividade, obrigatório para o IPI (art. 153, § 3º, II, CF) para o ICMS, (art. 155, § 2º, I, CF), para impostos da competência residual da União (art. 154, I, CF) e para certas contribuições sociais (art.195, § 4º, c.c o art. 195, §§ 12 e 13, na redação da EC nº 42/2003).

O imposto de renda, por sua vez, também é informado por princípios constitucionais específicos: *generalidade, universalidade e progressividade* (art. 153, § 2º, I). Assim, esse tributo deve, em princípio, atingir todas as pessoas e todas as manifestações de renda, incidindo com alíquota tanto maior quanto maior for a capacidade econômica do contribuinte. É evidente que, por desdobramento do princípio da capacidade contributiva, com o qual aqueles postulados devem conjugar-se, haverá situações em que se justificará a não incidência do tributo (AMARO, 2012, p.173).

Há também diversos outros princípios, não menos importantes, os quais também merecem ser citados, mas não serão objeto de estudo no presente trabalho, por exemplo, o *princípio da uniformidade geográfica, princípio da proibição das isenções heterônomas, princípio da não discriminação baseada na procedência ou destino do bem, princípios tributários decorrentes da ordem econômica, etc.*

#### 1.4.3 Imunidades tributárias

A imunidade tributária apresenta *dúplice natureza*: de um lado, exsurge como *norma constitucional demarcatória* da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui *direito público subjetivo* das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas (COSTA, 2009, p.79). A imunidade tributária constitui uma limitação ao poder de tributar do Estado, caracterizado pela vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas ou certos bens. Sob o aspecto formal, a imunidade é a impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações e sob o aspecto material, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, as quais não serão tributadas, nos termos da norma constitucional exonerativa.

Para SABBAG (2011, p.281), “a imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da *competência tributária*”. A imunidade tributária não exclui nem mesmo suprime a competência tributária, trata-se apenas de uma proteção, conferida pelo próprio legislador, que colocará a salvo da tributação certas pessoas (físicas e jurídicas) e situações.

Boa parte das imunidades tributárias encontra-se na seção atinentes às “Limitações do Poder de Tributar” (arts. 150 a 152 da CF), mas há normas esparsas sobre imunidade noutros dispositivos da Constituição, inclusive fora do capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.



## 1.5 Características da Competência Tributária

Seguindo o que afirma CARRAZA (2012, p.730-769), podemos extrair algumas características da competência tributária:

**Privatividade:** De acordo com essa característica, cada ente político possuiria “faixas tributárias” exclusivas. Exceto em situação excepcional de guerra, essas competências não podem ser invadidas por outro ente político.

**Indelegabilidade:** a competência tributária é indelegável, disposição expressa do artigo 7º do CTN (Código Tributário Nacional), um ente político não pode delegar, conferir a outra pessoa de direito público, a competência tributária que tenha recebido da Constituição Federal. O poder de tributar é exclusivo do ente político que o recebeu.

**Irrenunciabilidade:** o ente político pode não exercer sua competência tributária, mas esta é irrenunciável, quem a possui não pode dela abrir mão.

**Facultatividade:** De regra, os titulares das competências tributárias, conquanto não possam delegá-las ou renunciá-las, não são obrigados a exercitá-las. Trata-se aqui de uma opção política a ser tomada pelas pessoas competentes, que podem instituir ou não os tributos pertencentes às suas respectivas faixas impositivas.

**Incaducabilidade:** De acordo com a característica da incaducabilidade, o ente político não decai da possibilidade de instituir seus tributos, ainda que deixe de exercer tal atribuição por um longo período de tempo. Exemplo disso é o imposto sobre grandes fortunas (IGF), que desde a promulgação da CRFB/88 não foi instituído, mas que poderá sê-lo quando assim desejar a União.

## 1.6 Competência Tributária e Capacidade Tributária (Ativa)

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária (SABBAG, 2009, p. 381). É, portanto, restrita aos entes políticos União, Estados, Municípios e Distrito Federal, trata-se, pois, de competência de natureza *legislativa*.

Conforme o entendimento de CERQUEIRA (2000, p.407):

Capacidade tributária ativa e competência tributária não se confundem; a primeira consiste na aptidão para figurar no polo ativo da obrigação

tributária, ao passo que a segunda reside na parcela das atribuições legiferantes das pessoas de direito constitucional interno consistente na faculdade de legislar sobre tributos. Ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa é perfeitamente delegável.

Do mesmo modo, RODRIGUES (2002, p.126), afirma que a capacidade tributária ativa poderia ser delegada, colocando no polo ativo de uma relação jurídica tributária aquele a quem foi delegada uma concessão de obra pública, citando o exemplo de contribuições de melhoria:

Destarte, o sujeito ativo da contribuição de melhoria será a pessoa política que, diretamente ou através de concessão de obra pública, realizou a obra pública. Não há que se confundir a instituição do tributo [...] com sua exigência ou cobrança por meio do lançamento devido. Nada impede que o Poder Público crie, abstratamente, a contribuição de melhoria no exercício da função legislativa, no exercício de sua competência tributária, e que delegue a outrem a arrecadação do tributo. Contudo, a transferência da capacidade tributária ativa não tem o condão de desconstituir a natureza tributária da contribuição de melhoria. Cabe ainda observar que, em caso de delegação, quem figurará no pólo ativo da relação jurídica tributária é o delegado.

Porém, a maioria dos autores discorda, pois consideram que a mera função de arrecadar o tributo não pode ser classificada como capacidade tributária ativa, a qual seria caracterizada pelo poder de exercer a arrecadação, fiscalização, execução de lei, serviços e atos em matéria administrativa tributária.

É o entendimento de MACHADO (2006, p.285), o qual compreende que:

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º). Pelo menos até que em sentido contrário venha dispor a lei complementar, assim se pode entender, em face da recepção do Código Tributário Nacional pela vigente Constituição.

Com base nas características da competência tributária, anteriormente estudadas, podemos afirmar que se trata de competência política, indelegável, irrenunciável e intransferível, porém o seu exercício é facultativo. Cabe então, ao ente político (União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal), por meio de sua discricionariedade, verificar com base na conveniência e oportunidade a necessidade de editar lei instituidora de tributos, de acordo com a sua competência. Não obstante, de acordo com MACHADO (2006),

não havendo interesse do ente político de exercer a administração tributária, as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas podem ser atribuídas à outra pessoa jurídica de direito público e a mera função de arrecadador de tributos, também pode ser atribuída a pessoas de direito privado, conforme acontece com os estabelecimentos bancários.

É importante destacarmos o teor do *caput* do art. 7º do CTN, o qual afirmar que:

Art. 7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

O art. 7, do CTN, deixa clara a diferença entre competência tributária e administração tributária. E vale observar que o referido artigo faz referência ao art. 18, § 3º, da Constituição Federal de 1946, o qual dizia que, “mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas”.

Notamos pela análise do art. 18, § 3º, da Constituição Federal de 1946, o apoio à delegação da administração em matéria tributária, inclusive, conferindo a seus encarregados poderes que extrapolavam a administração tributária.

No mesmo viés, SABBAG (2011), afirma ainda que:

[...], é razoável admitir a delegação de atribuições administrativas, v.g., a transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público, o que não se confunde com a imprópria ‘delegação de competência tributária’, consoante o disposto no art. 7, § 3º, do CTN.

Entre aspas, delegação de competência tributária, pois a delegação de competência tributária, em verdade, diz respeito à delegação de capacidade ativa, observemos o que diz o art. 7, § 3º, do CTN:

Art. 7(...) § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Sobre a capacidade tributária ativa, devemos apontar que, competem ao sujeito ativo da obrigação tributária, as prerrogativas de cobrar, fiscalizar e arrecadar o crédito tributário. De acordo com o art. 119, do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação tributária será a pessoa jurídica de direito público titular da “competência para exigir” o

cumprimento da obrigação tributária. Necessário esclarecer novamente, que a “competência para exigir” não se confunde com a competência tributária, porquanto, trata-se de capacidade tributária ativa. Logo, será sujeito ativo da obrigação tributária, àquele que possui capacidade tributária ativa.

No âmbito das pessoas jurídicas de Direito público, atualmente, a capacidade tributária ativa, é usualmente exercida, também, pelos conselhos profissionais (CREA, CRO, CRM, etc.), os quais se tratam de autarquias federais de fiscalização do exercício e das atividades profissionais, dotados de personalidade jurídica de direito público, constituindo serviço público federal.

A Lei 9.649/1998 atribuiu personalidade jurídica de direito privado aos conselhos profissionais, ficando vedado o vínculo funcional ou hierárquico com a Administração Pública. No entanto, o STF, ao julgar o mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1717, declarou a invalidade do caput e dos parágrafos 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do artigo 58 daquela norma, restando consignado que a fiscalização das profissões, por se tratar de uma atividade típica de Estado, que abrange o poder de polícia, de tributar e de punir, não pode ser delegada. Assim, ressaltou o ministro Relator, Sydney Sanches, infere-se a natureza autárquica dos conselhos profissionais pelo caráter público da atividade desenvolvida por eles.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em matéria da capacidade tributária ativa, em consonância com o STF, decidiu da maneira que segue:

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CONSELHO REGIONAL DE FARMÁCIA. COMPETÊNCIA. EXIGÊNCIA DE RESPONSÁVEL TÉCNICO (FARMACÊUTICO). DEFESA. PRAZO CINCO DIAS. LEGITIMIDADE. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DOS CONSELHOS. 1. É incontroverso nos autos que a apelante é uma drogaria. 2. Assim, não há dúvida de que o estabelecimento da apelante está sujeito ao poder de polícia do Conselho de Farmácia e deve manter responsável técnico (farmacêutico) durante todo o período de seu funcionamento. Precedentes desta Corte. 3. Acrescente-se que "é legítimo o prazo de 5 (cinco) dias para defesa, estabelecido pela Resolução nº 258 do Conselho Federal de Farmácia, tendo em vista que o poder de editar resoluções emerge das atribuições que lhe conferiu a Lei nº 3.820/60, não se aplicando ao caso o prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto 70.235/72, que se dirige estritamente a processo administrativo fiscal referentes a créditos tributários da União" (AMS 1997.01.00.031508-7/BA, Rel. Juiz Federal WILSON ALVES DE SOUZA (conv.), Terceira Turma Suplementar (inativa), DJ p.65 de 17/03/2005.) 4. "O STF já decidiu que os conselhos de fiscalização profissionais possuem natureza jurídica autárquica

a qual é compatível com o poder de polícia e com a capacidade ativa tributária, funções atribuídas, por lei, a essas entidades" (ADI 1.717 MC, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 25.2.2000). 5. Apelação não provida<sup>11</sup>.

A OAB não se enquadra nesse entendimento, isso porque conforme afirma o STJ, ela segue um regime sui generis, não se confundindo com as demais entidades de classe (Resp 1066288/PR, STJ). As anuidades da OAB não possuem natureza tributária, sendo créditos de natureza civil. Pacificando esse ponto, o STF, na ADI 3026, entendeu que a OAB não pertence à Administração Pública Direta ou Indireta, sendo um serviço público independente, não se confundindo com as autarquias especiais e demais conselhos de classe.

No que diz respeito a pessoas jurídicas de Direito privado, sobre a cobrança de contribuição sindical, o Superior Tribunal de Justiça, na súmula 396 (DJe 07/10/2009), entendeu que, "a Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural". Segue ementa:

PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DA SENTENÇA. APRECIÇÃO DO PEDIDO CONTRAPOSTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS NºS 282 E 356 DO STF. DIREITO SINDICAL. AÇÃO DE COBRANÇA. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA. LEGITIMIDADE ATIVA. FILIAÇÃO A SINDICATO. DESNECESSIDADE. I - A matéria relativa à falta de apreciação do pedido contraposto, o que ensejaria a nulidade do julgado, por ausência de fundamentação, não foi apreciada pelo Tribunal a quo e não foram opostos embargos declaratórios para suprir a omissão e ventilar a questão federal, incidindo as Súmulas nºs 282 e 356 do STF. II - A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade para a cobrança da contribuição sindical rural. Precedente: REsp nº 315.919/MS, Rel. p/ Acórdão Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 05/11/2001. III - Na esteira da jurisprudência do Pretório Excelso, a contribuição sindical rural é exigível de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação ao sindicato. Precedentes: RE nº 224.885/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 06/08/2004 e RE nº 180.745/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 08/05/98. IV - Recurso especial improvido<sup>12</sup>.

Da análise dos julgados que resultaram na súmula 396, pode-se afirmar que, a capacidade tributária ativa relativa a contribuição sindical rural era do INCRA, situação essa compatível com o CTN, pois o INCRA é uma autarquia federal e, portanto, pessoa jurídica de direito público (Decreto-Lei 1.166/71). A lei 8.022/90 atribuiu a competência de administração das receitas arrecadadas à Secretaria da Receita Federal (SRF), sem qualquer maltrato ao CTN.

<sup>11</sup>TRF-1 - AC: 25537320064014000, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, Data de Julgamento: 29/07/2014, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 08/08/2014.

<sup>12</sup>STJ - REsp: 649997 MG 2004/0043347-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 28/09/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 08.11.2004 p. 188 RSTJ vol. 195 p. 120.

Com o advento da Lei n. 8.847/1994, a partir de 31.12.1996 cessou a competência da SRF para a arrecadação das contribuições sindicais devidas pelos produtores rurais e pelos trabalhadores rurais, que passaram ao encargo dos órgãos titulares, respectivamente, CNA - Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e CONTAG - Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura. A ementa do acórdão relativo ao REsp 712.965 faz referência a um Convênio formado entre a SRF e a CNA, segundo o qual a CNA teria passado a exercer a função de agente arrecadador. Vejamos: “Ementa – (...) 3. Em face de convênio celebrado entre a Receita Federal e a Confederação Nacional da Agricultura, esta última entidade jurídica passou a exercer a função arrecadadora da contribuição sindical rural. ” A ementa é clara ao dizer de “função arrecadadora” e esta pode ser atribuída a pessoa jurídica de direito privado nos termos do § 3º do art. 7º do CTN.

O STJ não afirma a condição da CNA de sujeito ativo, limitando-se a reconhecer o direito à função arrecadadora e a sua situação de legitimidade ativa para a cobrança da contribuição, situação essa que não autoriza concluir a possibilidade de ser a mesma sujeito ativo dessa contribuição.

Não podemos, então, confundir a legitimidade ativa para arrecadar o tributo, daquele que é destinatário do produto de arrecadação, com a condição de sujeito ativo para exigir tributo. Pois. O sujeito ativo da obrigação tributária, conforme já observamos na análise do artigo 119 do CTN, será, de acordo com a maioria dos autores, pessoa jurídica de direito público.

A contribuição sindical encontra respaldo no art. 149 (interesse das categorias), da Constituição Federal e, é claro o entendimento de que, somente poderia estar no polo ativo dessa relação jurídico-tributária pessoa jurídica de direito público, segue o artigo:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Para fazer esse contraponto, entre a possibilidade de ser destinatário do produto da arrecadação e a capacidade tributária ativa, relativamente à possibilidade de pessoa jurídica de direito privado ser titular da capacidade tributária ativa, deve-se observar a validade do artigo 119 do CTN, ao afirmar a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, somente a pessoa jurídica de direito público. MACHADO (2013, p. 145), salienta que:

Há quem sustente que o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até mesmo uma pessoa física. O art. 119 do CTN estaria revogado, ou seria inconstitucional. Mas não nos parece que seja assim. Na verdade, só as pessoas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária. Não se há de confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência da condição de sujeito ativo.

No mesmo sentido, PAULSEN (2012), afirma que:

Entendemos que o art. 119 do CTN é plenamente compatível com o Texto Constitucional de 1988. A Constituição, é verdade, deixa claro, em alguns dispositivos, que haverá contribuições destinadas a entes privados (sindicatos, serviços sociais autônomos), mas daí não se pode inferir que devam tais entes ser sujeitos ativos de tais obrigações. Aliás, tais tributos, que já existiam anteriormente, tinham e continuam tendo como sujeitos ativos de tais obrigações ou a União (Ministério do Trabalho), no caso da contribuição sindical, ou o INSS (Autarquia Federal), no caso das contribuições ao sistema "S", ou seja, SESC, SENAC, SENAI. O art. 119 do CTN, pois, dispõe validamente sobre a matéria exigindo que a lei coloque na condição de sujeito ativo uma pessoa jurídica de direito público, ou seja, o próprio ente político, uma autarquia ou uma fundação pública. Parece-nos que tal norma está em perfeita harmonia com o art. 3º do CTN, que diz que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e com o art. 7º do CTN, que diz da possibilidade de uma pessoa jurídica de direito público conferir a outra as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Todos esses dispositivos referem-se, de modo convergente, ou expressamente à pessoa jurídica de direito público ou a atividade administrativa plenamente vinculada, afastando, pois, a possibilidade de que se tenha uma pessoa jurídica de direito privado ocupando tal posição.

Embora existam opiniões divergentes na doutrina, os argumentos para defender a validade do artigo 119 são mais substanciais e apresentam defesas mais consistentes. O próprio conceito de tributo, que o conceitua como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, aponta pela impossibilidade de a pessoa jurídica de direito privado ser o sujeito ativo da obrigação

tributária. Pois, somente pessoas jurídicas de Direito público exercem atividades administrativas vinculadas.

Sendo assim, pessoas jurídicas de direito privado não podem figurar como sujeito ativo da obrigação tributária, ainda que exerçam atividades públicas e não tenham fins lucrativos. Todavia, podem ser destinatárias do produto da arrecadação tributária para que atenda a função social dos tributos na satisfação dos interesses coletivos.

Portanto, há diferenças significativas entre competência tributária e capacidade tributária ativa, bem como evidente distinção entre sujeito ativo da obrigação tributária e destinatário do produto da arrecadação.



## 2 CONSÓRCIOS PÚBLICOS

Os Consórcios Públicos mostram-se como institutos que podem trazer uma nova perspectiva no gerir da coisa pública e apresentam instrumentos inovadores na área da gestão pública, como por exemplo, os consórcios de Saúde e de recolhimento de resíduos sólidos.

Busca-se, por meio dos Consórcios Públicos, alavancar a qualidade dos serviços prestados à população, atendendo, assim, os princípios da eficiência e eficácia, os quais promovem uma melhor valorização dos recursos disponibilizados pela sociedade.

Com as mudanças constitucionais de 1988 os municípios buscam, agora, por maior volume de recursos para aplicação local, criando uma nova dinâmica de competição entre as esferas locais/regionais. Nesse sentido, intensificou-se o debate que envolve a integração de municípios com o intuito de aumentar a eficiência na captação e aplicação de recursos públicos.

No presente capítulo apresentaremos desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira, analisaremos o instituto dos Consórcios Públicos a luz da Lei 11.107/05, discutindo o conceito de Consórcio Público, a sua natureza jurídica e características, o estudo da personalidade jurídica dos consórcios públicos e a diferenciação entre Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público e Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado.

### 2.1 Desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira

Na história da cooperação entre os entes federados podemos apontar alguns marcos legais fundamentais para o desenvolvimento dos consórcios públicos até chegarmos no modelo que conhecemos nos dias de hoje.

No período compreendido como a Segunda República, o Decreto no 23.611, de 20-12-1933, facultou aos indivíduos de profissões similares ou conexas organizarem entre si *Consórcios Profissionais-Cooperativos*, tendo por fim o estudo, a defesa, o desenvolvimento dos interesses gerais da profissão, dos interesses econômico-profissionais de seus membros, e a realização de suas finalidades econômicas em cooperativas de consumo, crédito, produção e

modalidades derivadas. O presente decreto, em seu art. 7º, estabelecia a possibilidade de constituição de consórcios entre os entes da federação e afirmava que:

Art. 7º Os consórcios profissionais-cooperativos poderão constituir uniões municipais, federais estaduais e confederações nacionais, desde que de uma mesma finalidade econômico-profissional, e terão personalidade jurídica separada e gozarão dos mesmos direitos e vantagens dos consórcios profissionais-cooperativos isolados.

Após esse período, já no Estado Novo, o artigo 29, da Constituição de 1937, versava sobre os agrupamentos de municípios para a instalação, exploração e administração de serviços públicos comuns. Segue o artigo para análise:

Art. 29 Os municípios da mesma região podem agrupar-se para a instalação, exploração e administração de serviços públicos comuns. O agrupamento, assim constituído, será dotado de personalidade jurídica limitada a seus fins. Parágrafo único — Caberá aos Estados regular as condições em que tais agrupamentos poderão constituir-se, bem como a forma, de sua administração

No regime da Ditadura Militar, sob a égide da Constituição de 1967, adotou-se a nomenclatura de convênios para tratar do tema da cooperação. O art. 16, § 4º, da Constituição de 67 versava que, “Os Municípios poderão celebrar convênios para a realização de obras ou exploração de serviços públicos de interesse comum, cuja execução ficará dependendo de aprovação das respectivas Câmaras Municipais”. Já a Emenda Constitucional no 1, de 1969, estabelecia em seu art. 13, § 3º que, “a União, os Estados e Municípios poderão celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais”.

No período democrático, com a promulgação da Constituição de 88, podemos notar o uso da denominação consórcios e convênios. O art. 241 da Constituição traz o seguinte texto, *in verbis*:

Art. 241 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

Com o advento da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, foram dispostas normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contratarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e podemos compreender os consórcios, tanto como, consórcios públicos, constituídos por associação pública, quanto contratos

administrativos, constituídos por pessoa jurídica de direito privado. Segue o disposto no art. 1, da Lei 11.107/05:

Art. 1º Dispõe sobre normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contratarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum;  
 § 1º O consórcio público constituirá associação pública ou pessoa jurídica de direito privado. [...]

A Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, foi regulamentada pelo decreto Decreto no 6.017, de 17-1-2007 e ainda é objeto de bastante controvérsias no meio jurídico.

## **2.2 Conceito e natureza jurídica e características dos consórcios públicos a luz da Lei 11.107/05**

Consórcio público é o negócio jurídico plurilateral de direito público que tem por objeto medidas de mútua cooperação entre entidades federativas, resultando na criação de uma pessoa jurídica autônoma com natureza de direito privado ou de direito público (MAZZA, 2013).

Os consórcios apresentam-se como parcerias para a realização de ações conjuntas que podem alavancar a qualidade dos serviços públicos prestados à população. Para CALDAS (2007), os consórcios são formas de organização, tanto verticais quanto horizontais.

Segundo BASTOS e GAMBETE (2010), os consórcios são autarquias interfederativas, de natureza privada ou pública, estando subordinados às regras da administração pública e da gestão fiscal.

Os mesmos autores afirmam ainda que:

Os agentes públicos responsáveis pela gestão dos consórcios públicos respondem pelos atos praticados em desconformidade com a lei ou com as disposições dos estatutos, constituindo ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário, celebrar contrato ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação de serviços públicos por meio da gestão associada sem observar as formalidades previstas na lei (BASTOS e GAMBETE, 2010).

Conforme podemos observar, diferentes pessoas jurídicas públicas estão envolvidas na criação dos consórcios públicos e era necessário que uma lei em âmbito nacional estabelecesse normas gerais para o estabelecimento do contrato, todavia conforme afirma DI PIETRO (2005, p. 3), a lei 11.107/05 não apresenta normas gerais para o contrato e sim normas para constituição de pessoa jurídica por entes federativos em conjunto.

Para entender o surgimento da Lei 11.107/05 é necessário observar a Emenda Constitucional nº 19, a qual alterou o artigo 241 da Constituição Federal de 1988, desde então, o citado artigo passou a ter a seguinte redação:

Art. 241 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

Sendo assim, necessária era a elaboração de uma lei para regular citado artigo da Constituição. Foi daí que veio a Lei 11.107 de 06 de abril de 2005, regulamentada pelo Decreto nº 6.017, de 7 de janeiro de 2007, para dispor sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e nos artigos 1º a 3º versa que:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contratarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e dá outras providências.

§ 1º O consórcio público constituirá associação pública ou pessoa jurídica de direito privado.

§ 2º A União somente participará de consórcios públicos em que também façam parte todos os Estados em cujos territórios estejam situados os Municípios consorciados.

§ 3º Os consórcios públicos, na área de saúde, deverão obedecer aos princípios, diretrizes e normas que regulam o Sistema Único de Saúde – SUS.

Art. 2º Os objetivos dos consórcios públicos serão determinados pelos entes da Federação que se consorciarem, observados os limites constitucionais.

§ 1º Para o cumprimento de seus objetivos, o consórcio público poderá:

I – firmar convênios, contratos, acordos de qualquer natureza, receber auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo;

II – nos termos do contrato de consórcio de direito público, promover desapropriações e instituir servidões nos termos de declaração de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, realizada pelo Poder Público;

III – ser contratado pela administração direta ou indireta dos entes da Federação consorciados, dispensada a licitação.

§ 2º Os consórcios públicos poderão emitir documentos de cobrança e exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos por eles administrados ou, mediante autorização específica, pelo ente da Federação consorciado.

§ 3º Os consórcios públicos poderão outorgar concessão, permissão ou autorização de obras ou serviços públicos mediante autorização prevista no contrato de consórcio público, que deverá indicar de forma específica o objeto da concessão, permissão ou autorização e as condições a que deverá atender, observada a legislação de normas gerais em vigor.

Art. 3º O consórcio público será constituído por contrato cuja celebração dependerá da prévia subscrição de protocolo de intenções.

Com o intuito de compatibilizar com a Constituição essa edição, pela União, de normas gerais sobre consórcios públicos, a Lei nº 11.107/05 atribuiu a eles natureza contratual. Assim, a competência da União estaria sendo exercida com base no art. 22, inciso XXVII, e não no art. 241 da Constituição (ALEXANDRINO, 2008, p. 57).

Antes da promulgação da Lei nº 11.107/05, havia certo consenso doutrinário em considerar o convênio e o consórcio como acordos de vontade, sendo o consórcio utilizado quando os entes consorciados eram do mesmo nível (consórcio entre Municípios ou entre Estados) e o convênio, quando se tratava de entidades de níveis diferentes, como, por exemplo, os convênios entre União e Estados ou Municípios, ou entre Estados e Municípios (DI PIETRO, 2005, p. 2).

Atualmente, parte da doutrina afirma que os consórcios públicos têm natureza distinta da de contratos, uma vez que nos contratos há interesses opostos, há partes (uma que pretende o objeto e remunera e outra que visa ao lucro), há obrigações recíprocas. Já nos consórcios há interesses convergentes e não opostos, há partícipes com as mesmas pretensões e não partes, não há obrigações recíprocas.

Entretanto, a maior parte da doutrina afirma que os consórcios públicos possuem sim natureza de contratos, pois de acordo com MEDAUAR (2007, p. 227-228), “quanto aos interesses, a presença do poder público num dos pólos levaria a raciocinar que o interesse público necessariamente será o fim visado pelos convênios e contratos administrativos”.

Ainda de acordo com a mesma autora:

A dificuldade de fixar diferenças entre contrato, de um lado, e convênio e consórcio, de outro, parece levar a concluir que são figuras da mesma natureza, pertencentes à mesma categoria, a contratual; a característica dos convênios e consórcios está na sua especificidade, por envolverem duas ou mais entidades estatais ou pelo tipo de resultado que pretendem atingir com o acordo firmado (MEDAUAR, 2007, p. 228).

Há quem entenda ainda que os consórcios não têm natureza contratual, mas são negócios jurídicos coletivos, em que as vontades dos partícipes convergem para a consecução de um interesse comum.

Nesse sentido BETTI (1969, p.198) afirma que:

O negócio (bilateral ou plurilateral) de interesses opostos ou divergentes é o contrato; pelo contrario, o negócio (sobretudo o plurilateral, mas também o bilateral), com interesses paralelos ou convergentes para um escopo comum, costuma qualificar-se como acordo, no sentido mais restrito que, doutrinariamente, se convencionou dar a este termo.

Analisando a Lei 11.107/05 podemos apontar algumas características dos consórcios públicos, quais sejam: a posição jurídica idêntica dos partícipes, a liberdade de ingresso e de retirada dos partícipes, a diversificação do tipo de cooperação a ser prestada, possibilidade de denúncia unilateral por qualquer dos partícipes, a subsistência das responsabilidades assumidas durante a vigência do ajuste, etc.

### 2.3 A Personalidade jurídica dos consórcios públicos

A personalidade jurídica é qualidade inerente à pessoa jurídica, sendo determinante para o reconhecimento desta perante o ordenamento jurídico. A personalidade jurídica, portanto, é a aptidão de determinado ente ser portador de direitos e obrigações. A lei é que confere à pessoa jurídica a sua existência autônoma, dotada de patrimônio próprio e distinto do de seus componentes (OLIVEIRA, 2004, p. 833).

Do mesmo modo COELHO (2003, p.176) afirma que:

O instituto da pessoa jurídica é uma técnica de separação patrimonial. Os membros dela não são os titulares dos direitos e obrigações imputados à pessoa jurídica. Tais direitos e obrigações formam um patrimônio distinto do correspondente aos direitos e obrigações imputados a cada membro da pessoa jurídica.

Tradicionalmente, a doutrina admite que a constituição da pessoa jurídica exija a presença de três requisitos: a) vontade humana, consubstanciada no *animus* de as pessoas constituírem um corpo social diferente dos membros integrantes, também denominada *affectio societatis*; b) observância das exigências legais para sua constituição; e c) finalidade lícita.

Antes do advento da Lei 11.107/05, era pacífico o entendimento de que o consórcio público não tinha personalidade jurídica própria, o que limitava, muito, sua liberdade de ação e o êxito dos seus objetivos.

Entretanto, citada lei optou em atribuir personalidade jurídica aos consórcios, conforme já observamos em seu artigo 1º § 1º e, também, no artigo 6º, facilitando, assim, a operacionalização de suas atividades e o cumprimento de seus objetivos. Segue o art. 6º da Lei para conhecimento:

Art. 6 O consórcio público adquirirá personalidade jurídica:  
I – de direito público, no caso de constituir associação pública, mediante a vigência das leis de ratificação do protocolo de intenções;

II – de direito privado, mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil.

§ 1º O consórcio público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados.

§ 2º No caso de se revestir de personalidade jurídica de direito privado, o consórcio público observará as normas de direito público no que concerne à realização de licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, que será regido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Conforme podemos extrair da lei, a personalidade jurídica atribuída aos consórcios públicos pode ser de direito público ou de direito privado. Enquanto pessoas jurídicas de direito público (neste caso, assumem a forma de associação pública) ou pessoas jurídicas de direito privado (sem fins econômicos) – art. 1º, § 1º, art. 4º, IV e art. 6º da Lei 11.107/2005.

Por suposto, o Código Civil de 2002 no seu artigo 41 dispõe que:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - A União;

II - Os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - Os Municípios;

IV - As autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - As demais entidades de caráter público criadas por lei.

Desse modo, no que tange a natureza jurídica dos consórcios públicos criados com personalidade jurídica de direito público, podemos extrair que o consórcio público se apresenta como associação pública e terá ela natureza jurídica de autarquia.

### 2.3.1 Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público

Conforme vimos anteriormente, os consórcios públicos criados com personalidade jurídica de direito público se apresentam como associação pública, devido à alteração do artigo 41, inciso IV, do Código Civil de 2002, *in verbis*:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas.

Ao analisar essa alteração CARNEIRO (2009), afirma que:

O legislador, ao alterar a redação do citado artigo, colocando a expressão inclusive, quis equiparar as associações públicas com as autarquias. Sendo assim, com essa “inclusão das associações públicas entre as autarquias, elas passaram a fazer parte da administração indireta dos entes federados consorciados.

A Lei não esclarece se os consórcios públicos de direito privado integram ou não a Administração Pública, mas ao dispor expressamente que os consórcios públicos de direito público integram a administração indireta, e nada dizer a respeito dos consórcios públicos de direito privado.

Nas palavras de MEIRELLES (2003):

Quando o consórcio público for criado sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, pelo fato deste não integrar a administração pública indireta dos entes criadores, deverá esse fato ser levado em conta na fixação das competências a serem transferidas ao consórcio.

Podemos notar que Meirelles é favorável ao fato de que todo consórcio público criado sob a forma de pessoa jurídica de direito privado não integra administração pública indireta dos entes criadores.

Em sentido contrário, DI PIETRO (2008), afirma que:

por analogia, se um consórcio público criado sob a forma de pessoa jurídica de direito público integra a administração indireta dos entes criadores, o consórcio público criado sob a forma de pessoa jurídica de direito privado também deverá integrar, uma vez que o ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não poderá criar um ente administrativo (consórcio público) que executará um serviço público de competência daquele sem que este faça parte da máquina administrativa, seja ela direta ou indireta.

Como integrante da administração indireta, sob a forma de consórcio público com personalidade de direito público, constituída como associação pública terá todas as prerrogativas e privilégios próprios das pessoas jurídicas de direito público.

São características das associações públicas serem instituídas por mais de um ente estatal, podendo ser entidades transfederativas (a associação pública poderá ser ao mesmo tempo federal, estadual e municipal, integrando todas as esferas federativas das pessoas consorciadas), estando sujeitas à administração própria e dotadas de personalidade jurídica distinta da atribuída às entidades consorciadas. A participação da União nos Consórcios Públicos é permitida, porém, condicionada ao envolvimento dos Estados. Se o Estado não fizer parte a União não pode integrar-se. Se os Municípios integrantes pertencem a mais de um Estado, todos os Estados envolvidos terão de participar para haver a adesão da União.

As Associações públicas, segundo a doutrina, integram a Administração Indireta ao lado das autarquias, fundações públicas e empresas estatais, como as empresas públicas e as sociedades de economia mista, possuem personalidade jurídica de direito



público, carecendo de lei para existir legalmente. DI PIETRO (2008, p. 451) define que, por pertencer à Administração Indireta, os Consórcios Públicos possuem algumas prerrogativas de direito público, tais como:

- a) Imunidade tributária: previsto no art. 150, § 2º, da CF, veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos consórcios, desde que vinculados as suas finalidades essenciais ou às que delas decorram.
- b) Impenhorabilidade de seus bens e de suas rendas: não pode ser usado o instrumento coercitivo da penhora como garantia do credor.
- c) Imprescritibilidade de seus bens: caracterizando-se como bens públicos, não podem ser eles adquiridos por terceiros através de usucapião.
- d) Prescrição quinquenal: dívidas e direitos em favor de terceiros contra os consórcios prescrevem em cinco anos.
- e) Créditos sujeitos à execução fiscal: os créditos dos consórcios são inscritos como dívida ativa e podem ser cobrados pelo processo especial das execuções fiscais.

Portanto, enquanto associação pública com natureza jurídica autárquica, o consórcio público de direito público será pessoa jurídica de direito público, criada por lei específica, para desempenhar atividades típicas da administração pública de forma descentralizada, dotada de autonomia administrativa e financeira, com patrimônio e receita próprios.

### 2.3.2 Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado

Os consórcios públicos dotados de personalidade jurídica de Direito Privado enquadram-se na categoria das *associações*, do inciso I do artigo 44 do Código Civil de 2002, considerado ainda o seu artigo 53, o qual afirma que “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem *para fins não econômicos*”

Do mesmo modo, o art. 4º, inciso IV, da Lei 11.017/05, dispõe que o consórcio público será associação pública, ou pessoa de direito privado sem fins econômicos.

Se tiver personalidade de direito privado, o consórcio, que se constituirá ‘mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil’ (art. 6º, inciso II), ‘observará as normas de direito público no que concerne à realização de licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, que será regido pela Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT’ (art. 6º, § 2º) (DI PIETRO, 2008, p.451).

Para a maior parte da doutrina, independentemente de sua natureza jurídica, o Consórcio Público será regido pelos preceitos da Administração Pública e da Gestão Fiscal Pública e integrará a administração indireta de todos os entes da Federação.

A medida favorece o controle sobre os recursos públicos colocados à disposição da cooperação intergovernamental, seja pelos Tribunais de Contas, seja pelo Ministério Público. Ficam mais claros os procedimentos dos entes consorciados no ato da formação, da extinção ou da retirada de um dos entes consorciados.

Dessa maneira, pode-se afirmar que, O consócio público de direito privado será pessoa jurídica instituída para a realização de objetivos de interesses comuns, personificada sob o direito privado. Podendo adotar a forma de associação ou de uma fundação. Mesmo regido pelo direito privado, obedecendo às normas de direito público.

## **2.4 Etapas necessárias a constituição dos Consórcios públicos**

Na Lei nº. 11.107/05 estão os marcos regulatórios da gestão associada de entes federativos; as normas gerais para a constituição de Consórcios Públicos; os aspectos essenciais do regime administrativo e financeiro dos Consórcios Públicos; e as etapas necessárias para constituir os Consórcios Públicos.

De acordo com o Manual de Consórcios Públicos do Estado do Ceará de 2007, de maneira resumida, a constituição do consórcio público ocorre em três etapas.

A primeira etapa é a elaboração do Protocolo de Intenções, o qual é um dos principais documentos na constituição do Consórcio. Por meio dele são estabelecidas as condições para o seu funcionamento. O conteúdo mínimo deve obedecer ao que está previsto na lei de Consórcios Públicos e na sua regulamentação.

Os elementos mínimos que devem constar no Protocolo de Intenções são:

- a) Identificação do Consórcio -nome/denominação, objeto/finalidade, prazo de duração, local da sede do Consórcio (admitindo-se a fixação de prazo indeterminado);
- b) Identificação dos entes consorciados, área de abrangência e de atuação, atribuições e competências;
- c) Natureza jurídica – especificação da personalidade jurídica de direito público e natureza autárquica;
- d) Direitos e deveres dos contratantes – inserir cláusulas que estabeleçam condições para o cumprimento do contrato;
- e) Publicação em Diário Oficial, para conhecimento público;
- f) Observância às normas e às legislações vigentes no âmbito federal, estadual e municipal;
- g) Estrutura organizacional, administrativa e recursos humanos:
  - I) A forma de provimento do Consórcio, forma de remuneração, os casos de contratação por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público;
  - II) As condições para celebração de contrato de gestão ou acordo com terceiros e/ou entes não consorciados;
  - III) A forma de eleição dos participantes, duração dos mandatos, forma de convocação, aprovação e modificação do Estatuto, admissão e exclusão de consorciados, sanções por inadimplência, gestão dos recursos, de alteração e extinção do Consórcio, contratos de rateio e de programação de contas;
  - IV) A previsão do número de votos que cada consorciado na Assembleia Geral, sendo assegurado a cada um pelo menos um voto.

O conteúdo mínimo é disciplinado no artigo 4º, da Lei 11.107/05 e deverá ser observado, sob pena de nulidade. Após a formalização, o Protocolo de Intenções deverá ser subscrito pelos Chefes do Poder Executivo de cada um dos Consorciados e publicado na imprensa oficial.

A publicação do Protocolo de Intenções poderá ser feita por ementa (de forma resumida) na imprensa oficial de âmbito regional, desde que sejam indicados o local e o sítio da rede mundial de computadores – Internet em que se poderá obter o texto integral.

A segunda etapa é a ratificação do Protocolo de Intenções pelo Poder Legislativo. Após a assinatura do Protocolo de Intenções pelos Chefes dos Poderes Executivos dos entes Consorciados, ele deverá ser encaminhado por meio de projeto de lei do Executivo para a ratificação dos respectivos Legislativos.

O encaminhamento ao Poder Legislativo deverá ter mensagem e texto legislativo únicos, juntando o Protocolo de Intenções original, como anexo. Da mesma forma, se houver a participação de Estados e da União no Consórcio Público, os projetos de Lei seguem para as Assembleias Legislativas e para o Congresso Nacional.

O ente federado tem até 2 (dois) anos para ratificar sua adesão ao Consórcio. A ratificação realizada após 2 (dois) anos da subscrição do Protocolo de Intenções dependerá de homologação da Assembleia Geral do Consórcio Público. Após esse prazo o ente federado só será novamente admitido no Consórcio por aprovação da maioria absoluta dos membros da Assembleia Geral. Sempre que um novo membro for admitido deve haver um termo aditivo ao Contrato.

Com a ratificação, por lei, o Protocolo de Intenções converte-se imediatamente no Contrato de Consórcio Público. Portanto, o Contrato de Consórcio Público será tido como celebrado com a promulgação da lei ratificadora.

Conforme dispõe o art. 5º, da Lei 11.107/05, *in verbis*:

Art. 5º O contrato de Consórcio Público será celebrado com a ratificação, mediante lei, do protocolo de intenções.

§ 1º O contrato de Consórcio Público, caso assim preveja cláusula, pode ser celebrado por apenas 1 (uma) parcela dos entes da Federação que subscreveram o protocolo de intenções.

§ 2º A ratificação pode ser realizada com reserva que, aceita pelos demais entes subscritores, implicará consorciamento parcial ou condicional.

§ 3º A ratificação realizada após 2 (dois) anos da subscrição do protocolo de intenções dependerá de homologação da Assembleia geral do Consórcio Público.

§ 4º É dispensado da ratificação prevista no caput deste artigo o ente da Federação que, antes de subscrever o protocolo de intenções, disciplinar por lei a sua participação no Consórcio Público.

A terceira etapa é a elaboração do estatuto, o qual promoverá a materialização de uma instituição. De acordo com o disposto do art. 7º, da Lei Federal nº 11.107/05 e no art. 8º, do Decreto nº. 6.017/07, o Consórcio Público será organizado por estatutos, cujos dispositivos devem atender as cláusulas do Contrato de Consórcio Público.

O Estatuto disporá sobre a organização e o funcionamento de cada um dos órgãos constitutivos do Consórcio Público, devendo ser aprovado pela Assembleia Geral.

O Estatuto do Consórcio Público, sob a forma de Associação Pública deverá ser publicado na imprensa oficial, de forma resumida, desde que indique o local e o sítio da rede mundial de computadores – Internet - em que se poderá obter o texto integral.

Para Consórcio Público pessoa jurídica de Direito Privado, o Estatuto deverá ser registrado no cartório de títulos e documentos, conforme disciplina o art. 45 do Código Civil de 2002, averbando-se no registro todas as alterações posteriores.

Após a convocação da Assembleia Geral do Consórcio Público, a esta caberá, conforme edital de convocação, aprovar o Estatuto e este disciplinará a eleição do Presidente ou da Presidenta dentre outros dispositivos, devendo todos estes, obedecerem às normativas presentes no contrato de constituição do Consórcio Público.

Posteriormente ocorrem outras etapas que também são importantes no processo de constituição, como por exemplo, assinatura do estatuto do consórcio público, a adoção de providências complementares de caráter institucional visando à integração do Consórcio Público no âmbito da Administração Indireta, a obtenção do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e abertura de conta bancária, a adoção pelos entes participantes de destinação orçamentária e demais medidas para o funcionamento do Consórcio Público.

### **3 A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

O presente capítulo trará a distinção entre taxa e tarifa (preço público) quanto à prestação de serviços públicos, analisará a capacidade tributária ativa dos consórcios públicos por meio do estudo da administração tributária exercida pelos consórcios públicos, discussão acerca dos conceitos de serviços públicos e reconhecimento dos mecanismos de obtenção de receitas dos Consórcios Públicos na prestação dos serviços públicos.

#### **3.1 Distinções entre taxa e tarifa (preço público) quanto à prestação de serviços públicos e pelo exercício do poder de polícia**

Tanto a taxa quanto a tarifa são prestações pecuniárias direcionadas a suprir de recurso os cofres estatais, em face dos serviços prestados, porém não há que se confundir esses dois institutos.

A taxa, conforme o disposto no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, é espécie tributária que pode ser instituída pelos entes de direito público interno (União, Estados, DF e Municípios) em virtude da utilização, pelo contribuinte, de forma efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, ou em razão do exercício do poder de polícia estatal. Segue o texto constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Do mesmo modo, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Portanto, há duas hipóteses de incidência possíveis, para a cobrança da taxa, quais sejam: o exercício do poder de polícia e o serviço público efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Conforme afirma MARTINS (2007, p, 921)

A taxa, como tributo, é compulsória, ressaltada essa sua característica pela utilização potencial do serviço, isto é, basta simplesmente estar ele à disposição do contribuinte, que, mesmo não o utilizando, é obrigado a pagar o gravame. Também, pela natureza pública do regime jurídico, o exercício do poder de polícia e a prestação do serviço público e a cobrança da taxa devem-se dar independentemente da vontade da Administração Pública, pois essas condutas são exigidas por vontade da lei.

Dessa forma, o serviço público será remunerado pela taxa se a sua utilização for obrigatória, ou seja, decorrente da lei. As taxas devem decorrer das duas situações previstas (poder de polícia ou serviço público específico e divisível), e podem ser instituídas por qualquer ente tributante.

### 3.1.1 Taxa pelo poder de polícia

Inicialmente, deve-se definir o que é poder de polícia para que possamos entender quando esse tributo pode ser instituído. O art. 78 do CTN conceitua o poder de polícia como:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

CAETANO (1977, p. 339) afirma que, o poder de polícia é o modo de atuar da autoridade administrativa que consiste em intervir no exercício das atividades individuais suscetíveis de fazer perigar interesses gerais, tendo por objeto evitar que se produzam, ampliem ou generalizem os danos sociais que a lei procura prevenir.

De acordo com MELLO (2004, p. 725-727), a essência do poder de polícia é o seu caráter negativo:

No sentido de que através dele, o Poder Público, de regra, não pretende uma atuação do particular, pretende uma abstenção. (...) a utilidade pública é, no mais das vezes, conseguida de modo indireto pelo poder de polícia, em contraposição à obtenção direta de tal utilidade, obtida por meio dos serviços públicos.

DI PIETRO (2009, p. 117) diz que o conceito moderno de poder de polícia adotado no direito brasileiro é “a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.” A autora concluiu, então, que a divisão da

polícia administrativa em vários ramos decorre desse interesse público, pois ele diz respeito aos vários setores da sociedade.

Nesse sentido, afirma ÁVILA (2006, p. 104) que:

O poder de polícia que autoriza a cobrança da taxa é o de polícia administrativa e não de polícia judiciária ou de manutenção da segurança pública. O poder de polícia é uma atividade exercida pela administração pública que, em atenção ao interesse público, estabelece certas limitações às liberdades individuais.

[...]

O poder de polícia é ínsito à administração pública federal, distrital, estadual e municipal, exteriorizando-se das mais diversas formas. Qualquer atividade estatal que imponha restrições, limites ou condições ao exercício das liberdades individuais para atender ao interesse público ou coletivo constitui manifestação do poder de polícia. Restringindo as liberdades individuais, o exercício deste poder depende de lei que o legitime.

Para CARRAZZA (2008, p. 527):

Não é qualquer ato de polícia que autoriza a tributação por meio desta modalidade de taxa, mas tão-somente o que se consubstancia num agir concreto e específico da Administração, praticado com base em lei, que levanta uma abstenção ou que mantém ou fiscaliza uma exceção já existente. O simples exercício do poder de polícia – tornamos a repetir – não enseja a cobrança da taxa de polícia. O que enseja tal cobrança é o desempenho efetivo da atividade dirigida ao administrado.

Portanto, que só se poderá instituir taxa em razão do exercício do poder de polícia (administrativa) quando existir um agir específico e perfeitamente individualizado em relação ao contribuinte e efetivamente prestado. Devendo dessa forma ser exigido pelas entidades públicas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não se admitindo a exigência em face de atuação de empresa privada.

O valor da taxa deve observar o *quantum* que a Administração Pública gasta para realizar tal atividade, observada a vedação do parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

### 3.1.2 Taxa pela prestação de serviço

Para entendermos melhor o que é serviço público, tomamos em conta o que afirma MELLO (2008, p. 658).



Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Conforme já estudamos, o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal estabelece que os entes com competência tributária podem instituir taxas em decorrência do exercício do poder de polícia ou em razão de serviço público *uti singuli*, posto a disposição ou efetivamente prestado. Ressalta-se que a vedação contida no parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional também é aplicável às taxas de serviço.

### 3.1.3 Tarifa ou preço público

Diferentemente da taxa, espécie tributária que recebeu inúmeras menções na Constituição Federal, as tarifas foram tratadas apenas de maneira esparsa no texto constitucional. Isso porque a tarifa representa nada mais do que a contraprestação por um serviço prestado, que dispensa, pois, disciplina constitucional específica. Se o serviço for público, chama-se a tarifa de *preço público*.

Segundo SABBAG (2011, p. 441) “A tarifa, uma espécie de preço público, é o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionais de serviços públicos (concessionárias e permissionárias) como se vendedoras fossem.”

Para CALDAS NETO (1997, 270) o preço público deve ser entendido como:

Contribuição facultativa, sem as limitações constitucionais ao poder de tributar e fixado pela autoridade administrativa competente. Representa a retribuição de um valor, real ou não, em relação à utilização ou compra de bens ou serviços estatais. A receita gerada é industrial, jamais tributária.

O mesmo autor, ainda exemplifica que:

Se o Estado monopolizar a indústria açucareira, o preço de cada quilo do açúcar será preço público. Não haveria obrigatoriedade do pagamento para toda a coletividade, restrita apenas para quem adquirisse açúcar para consumo. No dia em que todos pagassem pelo açúcar que estivesse à disposição, teríamos então a *taxa*.

Nesse sentido, DEODATO apud COELHO (1990, p. 56) afirma:

As características da taxa são estas: obrigatoriedade e divisibilidade. Enquanto isto, o preço se caracteriza pela facultatividade. Se o tributo a pagar é por um serviço pedido, não obrigatório, então o tributo pago se chama preço. Se esse tributo é igual ao custo do serviço, o preço é público; se é inferior, o preço é político. Quanto ao preço quase privado, este é o de concorrência e o de monopólio. Tanto na taxa como nos preços, há o interesse público. A diferença, entretanto, é esta: na taxa há obrigatoriedade de serviço mensurável; nos preços, há facultatividade dos serviços mensuráveis.

Em suma, a diferença entre as duas receitas públicas reside basicamente na compulsoriedade, como demonstra o insigne BALEEIRO (2002, p.138):

Um preço público, como o de fornecimento de água, p. ex., pode ser transformado juridicamente em taxa, se a lei torna compulsório o seu uso, ou o cobra coativamente, porque põe o serviço à disposição dos moradores ou proprietários de certo local. Nesse caso, assumindo caráter tributário, está sujeito, no Brasil, à norma do art. 150, I, II e III, da Constituição Federal. A jurisprudência do STF assim já decidiu, declarando na Súmula nº 545.

### **3.2 A administração tributária exercida pelos consórcios públicos: definição e principais funções**

Com o passar dos anos, podemos observar a alteração do antigo modelo de cooperação entre os entes federados até chegarmos ao atual formato, o qual se consolidou pela possibilidade constitucional de gestão associada dos serviços públicos por meio de consórcios públicos e convênios de cooperação, através da lei dos consórcios públicos a Lei 11.107/05.

Na atualidade, percebemos a existência de consorciamento para a execução de ações e programas de saúde, manejo de resíduos sólidos, educação, abastecimento de água, esgotamento sanitário, uso comum de equipamentos. Mas, com a Lei de Consórcios Públicos, muito mais pode ser realizado.

Em seu anexo II, o decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007 regulamenta a Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. No presente dispositivo, o artigo 3º dispõe que:

Art. 3º Observados os limites constitucionais e legais, os objetivos dos consórcios públicos serão determinados pelos entes que se consorciarem, admitindo-se, entre outros, os seguintes:

[...]

XIII - o exercício de competências pertencentes aos entes da Federação nos termos de autorização ou delegação.

Assim, observando os limites constitucionais da competência tributária (legislativa), nos resta a competência administrativa tributária, a qual compreende a fiscalização e

arrecadação de tributos, a chamada capacidade tributária ativa, que é delegável, também nos termos do art. 7º, do CTN, e que compõem as funções básicas da Administração Tributária.

Nesse sentido, HARADA (2002, p. 477) define a Administração Tributária como um ramo especializado da Administração pública e que:

exerce atividade voltada para a fiscalização e arrecadação tributária, impulsionando procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

Para MORAES (1994):

A administração tributária é a realização, pelos servidores públicos, na busca da aplicação da lei aos fatos nela previstos e no reconhecimento dos direitos emergentes, abrangendo, inclusive, tarefas diferentes da fiscalização tributária, da constituição do crédito tributário ou da arrecadação de tributos.

As funções administrativas de que fala o art. 7º do CTN envolvem somente atos de aplicação da norma tributária na formalização do crédito de tributos (lançamento) ou de sanções tributárias (auto de infração), além de procedimentos de fiscalização, cobrança, garantias e execução (CHRISPIM, A.C.D, et al, 2011, p.99).

No que se refere à capacidade tributária ativa exercida pelos consórcios públicos, podemos afirmar que a Lei 11.107/05 estabelece que, os objetivos dos Consórcios Públicos sejam determinados pelos entes da federação que se consorciarem, observados os limites constitucionais e que os consórcios públicos poderão exercer funções tributárias nos termos do art. 2º, § 2º, da lei dos Consórcios Públicos, *in verbis*:

Art. 2º Os objetivos dos consórcios públicos serão determinados pelos entes da Federação que se consorciarem, observados os limites constitucionais.

[...]

§ 2º Os consórcios públicos poderão emitir documentos de cobrança e exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos por eles administrados ou, mediante autorização específica, pelo ente da Federação consorciado.

Estão claramente definidas na Lei que as atividades permitidas aos Consórcios Públicos são restritas à esfera dos serviços públicos. Porém, deve se observar que o art. 3º do Decreto nº 6017/07 não adotou o conceito de serviços públicos em sentido estrito, admitindo o exercício do poder de polícia dentre alguns objetivos ali previstos. Assim, a fiscalização, como poder de polícia, pode ser exercida pelos consórcios públicos municipais de administração tributária, desde que antecipadamente prevista no protocolo de intenções, o

qual, ademais, deve ser ratificado mediante lei de cada município interessado (incisos VI e IX) (CHRISPIN, et. al., 2011, p.104).

Para DI PIETRO (2004, p. 95), serviço público consiste em:

Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob o regime jurídico total ou parcialmente público.

Conforme MEIRELLES (2003, p. 319) “Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado”.

MELLO (2004, p. 619) distingue dessa forma o serviço público em sentido estrito do poder de polícia:

Enquanto o serviço público visa ofertar ao administrado uma utilidade, ampliando, assim, o seu desfrute de comodidades, mediante prestações feitas em prol de cada qual, o poder de polícia, inversamente (conquanto para proteção do interesse de todos), visa a restringir, limitar, condicionar, as possibilidades de sua atuação livre.

Sendo assim, os consórcios públicos exercem a administração tributária, arrecadando tarifas e preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos por eles administrados ou, mediante autorização específica, que se dá pela ratificação do Protocolo de Intenções pelo Poder Legislativo dos entes federados associados ao consórcio.

### **3.3 Formas de obtenção de receitas pelos Consórcios Públicos na realização da prestação de serviços**

O último desafio a ser enfrentado para a Constituição do Consórcio Público é o regime financeiro dessa entidade, isto é, a forma de obtenção de receita para o seu financiamento.

Existem formas de recebimento de recursos aos Consórcios, estabelecidos pela Lei 11.107/05 e que se diferenciam quando há, ou não, a prestação de serviços, ou o fornecimento de bens pelos Consórcios. Pela realização da prestação de serviços ou pelo fornecimento de bens, a remuneração pode ocorrer por meio de contrato de programa, contrato de operação pela prestação de serviço e cobrança e arrecadação de tarifas ou outros preços públicos.

### 3.3.1 Contrato de Programa

O tratamento normativo do contrato de programa veio ser mais bem esmiuçado no art. 13 da Lei de Consórcios Públicos, o presente artigo dispõe que:

Art. 13. Deverão ser constituídas e reguladas por contrato de programa, como condição de sua validade, as obrigações que um ente da Federação constituir para com outro ente da Federação ou para com consórcio público no âmbito de gestão associada em que haja a prestação de serviços públicos ou a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal ou de bens necessários à continuidade dos serviços transferidos.

Este dispositivo estabelece que o contrato de programa é instrumento hábil para constituir e regular as obrigações que um ente da federação assumir para com outro ente da federação ou para com consórcio público, no âmbito de gestão associada de serviços públicos em que haja a prestação de serviço ou a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal ou de bens necessários à continuidade dos serviços transferidos. Por isso, pode-se afirmar que a gestão associada de serviços públicos não requer, necessariamente, a formação de um consórcio público. Pode, sim, ser feita mediante convênio de cooperação, o que fica expresso nos parágrafos 4.º, 5.º e 6.º do art. 13 (VASQUES, 2005).

O contrato de programa deverá, ainda, atender à legislação de concessões e permissões de serviços públicos e, especialmente no que se refere ao cálculo de tarifas e de outros preços públicos, à de regulação dos serviços a serem prestados; e prever procedimentos que garantam a transparência da gestão econômica e financeira de cada serviço em relação a cada um de seus titulares.

Os recursos são transferidos pelos entes consorciados, que são os contratantes e o Consórcio, é o contratado. Nesse caso, o Consórcio não poderá regular e fiscalizar os serviços que ele próprio prestar.

### 3.3.2 Contrato de operação pela prestação de serviço

É a forma se realiza o contrato realizado com entes da Federação não consorciados; o contrato será regido pela Lei 8.666/93, a Lei de Licitações, se o ente contratante integrar a Administração Pública.

Dispõe o art. 18 do Decreto nº 6.017/07 que:

Art. 18. O consórcio público poderá ser contratado por ente consorciado, ou por entidade que integra a administração indireta deste último, sendo dispensada a licitação nos termos do art. 2º, inciso III, da Lei nº 11.107, de 2005.

Parágrafo único. O contrato previsto no caput, preferencialmente, deverá ser celebrado sempre quando o consórcio fornecer bens ou prestar serviços para um determinado ente consorciado, de forma a impedir que sejam eles custeados pelos demais.

Pela leitura do parágrafo único do referido artigo, notamos que os entes não consorciados não estão impedidos de celebrar contratos nos moldes dos *caput* do art. 18. Porém a preferência se dá em relação à celebração de contrato de prestação de serviços e bens para entes consorciados.

### 3.3.3 Cobrança e arrecadação de tarifas ou outros preços públicos

Referente à prestação de serviços ou uso e/ou outorga de uso de bens públicos. Os entes consorciados precisam autorizar a cobrança conforme estabelece o artigo 20 do Decreto nº 6.017/07:

Art. 20. Os consórcios públicos somente poderão outorgar concessão, permissão, autorização e contratar a prestação por meio de gestão associada de obras ou de serviços públicos mediante:

I - obediência à legislação de normas gerais em vigor;

II - autorização prevista no contrato de consórcio público.

§ 1º A autorização mencionada no inciso II do caput deverá indicar o objeto da concessão, permissão ou autorização e as condições a que deverá atender, inclusive metas de desempenho e os critérios para a fixação de tarifas ou de outros preços públicos.

§ 2º Os consórcios públicos poderão emitir documentos de cobrança e exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos ou, no caso de específica autorização, serviços ou bens de ente da Federação consorciado.

A possibilidade de o consórcio público cobrar e arrecadar tarifas, decorrente da prestação de serviço e/ou pelo uso ou outorga de seus bens, constitui-se de um importante mecanismo garantidor da sustentabilidade dos serviços prestados. Visto que, confere autonomia financeira ao consórcio, possibilitando uma menor dependência dos aportes realizados pelos entes que o integram.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após compreender melhor, durante a construção do capítulo inicial, o conceito de competência tributária e da capacidade tributária ativa, percebem-se diferenças significativas entre competência tributária e capacidade tributária ativa, bem como evidente distinção entre sujeito ativo da obrigação tributária e destinatário do produto da arrecadação. Embora a competência tributária seja indelegável, levando em conta os limites constitucionais no poder de tributar, a capacidade tributária não o é, conforme análise do artigo 7º do Código Tributário Nacional.

Em continuidade, no capítulo segundo, visando entender melhor o instituto do Consórcio Público, enquanto um instrumentos inovador na área da gestão pública, descreveu-se sobre a importância dos consórcios para uma melhor gestão dos recursos públicos, descreve-se o desenvolvimento histórico da cooperação entre os entes da federação na república brasileira, analisou-se o instituto dos Consórcios Públicos a luz da Lei 11.107/05, discutiu-se o conceito de Consórcio Público, a sua natureza jurídica e características, o estudo da personalidade jurídica dos consócios públicos e a fez-se a diferenciação entre Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Público e Consórcios Públicos com Personalidade de Direito Privado.

Os Consórcios Públicos apresentam-se como parcerias para a realização de ações conjuntas que podem alavancar a qualidade dos serviços públicos prestados e deve-se observar a personalidade jurídica e atribuições conferidas ao consórcio, por meio da ratificação do Protocolo de Intenções, para determinar de forma adequada o seu campo de atuação.

No terceiro capítulo, foi enfrentado um grande problema, o qual diz respeito a administração tributária dos consórcios públicos. Inicialmente, fez se necessário distinguir taxa e preço público, pois este encontra-se respaldado pela legislação para que seja arrecadado pelos consórcios públicos, porém em uma análise superficial, pode-se dizer que preço público não seria tributo, então o consórcio não exerceria capacidade tributária ativa, mas sim competência tarifária.

Porém, por uma análise doutrinária um pouco mais aprofundada, estudando os conceitos de serviço público e observando os limites constitucionais da competência tributária (legislativa), nos resta afirmar que os consócios públicos podem exercer, assim como, já exercem, a competência administrativa tributária, a qual compreende a

fiscalização e arrecadação de tributos, a chamada capacidade tributária ativa, que é delegável, também nos termos do art. 7º, do CTN, e que compõem as funções básicas da Administração Tributária de arrecadar; fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços ou decisões administrativas em matéria tributária.

Importante ressaltar que o exercício pleno da capacidade tributária ativa somente pode ser conferido à Consórcio Público de Direito Público e que ainda há bastante divergência sobre o tema, bem como sobre a possibilidade da arrecadação e cobrança de tributos por Consórcios, ainda que Públicos, que possuam personalidade de Direito Privado.

Deste modo, tendo em vista que as questões postas sob análise no presente trabalho monográfico não são detentoras da certeza necessária à devida segurança jurídica, é premente que o debate acerca do tema prossiga por aqueles que se debruçam sobre o Direito Tributário, possibilitando posições mais coerentes, bem como o efetivo exercício dos Consórcios Públicos, permitindo assim, a melhora da eficácia na prestação dos serviços públicos, mais especificamente, na administração tributária.



## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**; - 18. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BASTOS, Caroline Ramos Antunes; GAMBATE, Dionathan Boiher - **A revolução do consórcio público e suas consequências para a região do Caparaó Capixaba**. – Prefeitura Municipal de Muniz Freire, 2010.
- BETTI, Emilio **Teoria geral do negócio jurídico**. T-2. Trad. Fernando de Miranda. Coimbra, Coimbra Editores, 1969.
- CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- CALDAS, Eduardo de Lima - **Formação de Agendas Governamentais Locais: o caso dos Consórcios Intermunicipais**. Tese (doutorado) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo (FFLCH-USP), 2007. Disponível em: <[www.teses.usp.br/teses/.../TESE\\_EDUARDO\\_LIMA\\_CALDAS.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/.../TESE_EDUARDO_LIMA_CALDAS.pdf)>. Acesso em 20 de junho de 2017.
- CARNEIRO, Evandro Lima. **O regime jurídico dos consórcios públicos**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XII, n. 71, dez 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6970](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6970)>. Acesso em 20 de junho 2017.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000,
- CHRISPIM, Anna Carla Duarte; TURCHETTI, Débora Pereira; GOUVÊA, Marcus de Freitas; ANTINARELLI, Mônica Éllen Pinto Bezerra. **Consórcios municipais de administração tributária**. Caderno de Finanças Públicas, n. 11, p. 91-112, dez. 2011.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. v.1, São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro : forense, 1990.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O Consócio Público na Lei 11.107, de 6.4.2005**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 3, julho/ agosto/ setembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 16 de junho de 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

HARADA. Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11º Edição. Atlas: São Paulo, 2002;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MELLO, Vanessa Pavani. **Competência Tributária Do Sistema Tributário Nacional**. 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/23647/1/competenciatributaria-do-sistema-tributario-nacional/pagina1.html>> Acesso em 16 de maio de 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário.v.II**. 2ª. ed. São Paulo: Forense, 1994.

MUNHOZ, Eduardo Antônio Pires. **Resenha sobre a competência tributária e as limitações ao poder de tributar**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Agosto de 2014.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Tratado de direito empresarial brasileiro: teoria geral do direito societário**.v.2. Campinas: LZN, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 15ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SILVA, Carla Caroline de Oliveira. **Breve análise acerca da Administração Tributária Brasileira**. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 06 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.35222&seo=1>>. Acesso em: 12 abr. 2017

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. Os consórcios públicos na prestação de serviço de iluminação pública nos municípios brasileiros. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 10, n. 826, 7 out. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7343>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

VASQUES, Denise. **A gestão associada de serviços públicos e o contrato de program na nova Lei de Consórcios Públicos**. 2005. Disponível em: < [http://http://www.sbdp.org.br/artigos\\_ver.php?idConteudo=23/](http://http://www.sbdp.org.br/artigos_ver.php?idConteudo=23/)>. Acesso em: 20 de jun. 2017.